

РЕШЕНИЕ

№ 8880

гр. София, 17.06.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав,
в публично заседание на 27.03.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ралица Романова

при участието на секретаря Елица Делчева, като разгледа дело номер **828** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба на Х. П. ООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], представлявано от Х. Б. Д., в качеството му на управител, срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221020005708-091-001/16.09.2021 г., издаден от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Д. С. С., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1909 от 20.12.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Национална агенция за приходите (ДОДОП – С. при ЦУ на НАП).
С жалбата се оспорва РА като нищожен, а при условията на евентуалност - като незаконосъобразен, в частта, в която е потвърден с решението на директора на ДОДОП С., с изложени твърдения за постановяването му при съществени процесуални нарушения, в противоречие с действащите материалноправни норми, както и с практиката на ВАС и Съда на ЕС по прилагане на действащото законодателство, приложимите и относими към спора норми на правото на ЕС. Конкретно се сочи, че РА е незаконосъобразен като издаден в противоречие с материалноправните разпоредби на ЗДДС и ЗКПО; явно необоснован и немотивиран - фактическите констатации и правни изводи не се подкрепят и са в противоречие със събраните и представени доказателства; постановен при особено съществени нарушения на административнопроизводствените правила и принципи на данъчния

процес - относно осигуряване и гарантиране на правото на защита в данъчния процес, на служебно начало и обективност при извършване на ревизията, всеостранност и пълнота на доказателствата. Жалбоподателят оспорва направения извод от органите по приходите, че в случая не е налице право на данъчен кредит, като го намира за необоснован, нелогичен и незаконосъобразен. Позовава се на практика на ВАС и СЕС, съгласно която произходът на стоките, възможността на доставчика да извърши доставките и изпълнението на задълженията му по деклариране и внасяне на данъка не са основание за отказ на правото на данъчен кредит на получателя. Подчертава, че е доказано предаването на стоките, счетоводното отчитане на фактурите от доставчика и получателя, както и плащането на стойността им по банков път, което е основание за извод, че доставките са реално извършени. Счита, че не е спорно използването на получените стоки и материали за целите на извършваната от дружеството дейност. От друга страна, се твърди, че органите по приходите не са доказали участие на дружеството жалбоподател в данъчна измама или знание на същото относно извършени от доставчика му нарушения, поради което не се допуска да му бъде отказано правото на данъчен кредит по процесните доставки. Предвид всичко гореизложено жалбоподателят поддържа, че фактурите, издадени от АКАВИД ЕООД, документират реално осъществени доставки, за които са изпълнени условията по чл. 68, ал. 1. т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, поради което необосновани са мотивите на органите по приходите за отказ на данъчен кредит и съответно незаконосъобразно са определени задължения в резултат от непризнат данъчен кредит. Изразено е искане за отмяна на РА.

В открити съдебни заседания по делото жалбоподателят се представлява от адв. Б., която поддържа жалбата и искането за нейното уважаване и отмяна на оспорвания РА. Претендира направените по делото разноски по представен списък.

Ответникът – директор на ДОДОП С., се представлява по делото от юрк. Г., който оспорва жалбата и изразява искане да се постанови решение, с което същата да бъде отхвърлена като неоснователна и да се потвърди РА, с аргументи, изложени в решението на директора на дирекция ОДОП С.. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София-град, след като обсъди доводите на страните и прецени събраните и приети по делото доказателства, приема за установена следната фактическа обстановка:

На Х. П. ООД е възложено извършването на ревизия за определяне на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) за отделните данъчни периоди от 25.09.2018 г. до 31.08.2020 г., за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) за 2018 г. и 2019 г., за данък върху доходите от трудови и приравнени на тях отношения по Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) за периодите от 30.04.2018 г. до 31.08.2020 г., както и за задължителни осигурителни вноски за ДОО, ЗО и УПФ за периодите от 30.04.2018 г. до 31.08.2020 г., със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221020005708-020-001/21.09.2020 г., издадена от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., която е упълномощена със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С. да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК. ЗВР е връчена на ревизираното лице на 01.10.2020 г., от която дата тече срокът за извършване на ревизията по чл. 114, ал. 1 от ДОПК. Срокът е удължен със заповеди за изменение на ЗВР № Р-22221020005708-020-002/23.12.2020 г.

и № Р-22221020005708-020-003/06.01.2021 г., издадени от органа, възложил ревизията, и заповед № Р-22221020005708-020004/25.02.2021 г., издадена от същия въз основа на Заповед № Р-22221020005708-ЗИД-001/25.02.2021 г. на изпълнителния директор на НАП за удължаване срока за извършване на ревизията.

На ревизираното дружество е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/, изх. № Р22221020005708-040-001/24.09.2020 г. Представени са подробно описаните на стр. 10 от РД документи. С ИПДПОЗЛ № Р-22221020005708040-002/05.03.2021 г. са изискани допълнителни писмени доказателства и съдействие за установяване на контакт с контрагенти на дружеството. За проверката на счетоводна и търговска документация на жалбоподателя е съставен Протокол № 1709653/12.02.2021 г.

На основание чл. 45 от ДОПК в хода на ревизионното производство са извършени насрещни проверки на други задължени лица – доставчици на жалбоподателя. За резултатите от извършените насрещни проверки са съставени протоколи, описани на стр. 25 - 29 от РД.

Установено е, че през ревизираните периоди Х. П. ООД осъществява ресторантьорска дейност в нает обект /кафе-бистро/, находящ се в [населено място], [улица].

Ревизираното дружество е упражнило право на приспадане на данъчен кредит по издадени от АКАВИД ЕООД фактури, както следва:

- фактура № 25/26.11.2019 г., с предмет „база за сладолед 390 кг., сладолед материали – 90 кг., паста прясна – 25 кг.“, и начислен ДДС в размер на 2 037,00 лв.;
- фактура № 40/23.12.2019 г., с предмет „база за сладолед 225 кг.“, и начислен ДДС в размер на 1 125,00 лв.;
- фактура № 111/01.07.2020 г., с предмет „стоки по опис“, и начислен ДДС в размер на 503,02 лв.;
- фактура № 112/01.07.2020 г. с предмет „стоки по опис“ и начислен ДДС в размер на 551,89 лв.

Ревизираното лице е представило копия на процесните фактури, платежни нареждания за плащане по фактури № 111/01.07.2020 г. и № 112/01.07.2020 г. и договор от 01.01.2020 г.

За резултатите от насрещната проверка на АКАВИД ЕООД е съставен Протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ № П-22221921027443-141-001/29.03.2021 г. На доставчика е връчено ИПДПОЗЛ № П-22221921027443-040-001/16.02.2021 г. В отговор с писмо вх. № К.-1535/24.03.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С. са представени: копия на фактури № 111/01.07.2020 г. и № 112/01.07.2020 г., аналитична хронологична ведомост за клиент Х. П. ООД за периода от 01.11.2019 г. до 31.12.2020 г., оборотна ведомост за периода от 01.02.2020 г. до 30.06.2020 г. и фактури, издадени от Х. П. ООД на АКАВИД ЕООД за заплащане на вноски по чл. 5, ал. 1 от договор от 01.01.2020 г. и префактуриране на ел. енергия.

Допълнително с писмо вх. № К.-2897/21.06.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С. са представени: обяснителна записка; договор от 01.01.2020 г., сключен между Х. П. ООД и АКАВИД ЕООД; хронологични ведомости на сметка 401 „Доставчици“ за периода от м. 02.2020 г. до м. 06.2020 г. и сметка 304 „Стоки“ за м. 07.2020 г. В договора от 01.01.2020 г. е посочено, че Х. П. ООД е наемател на обект „Confetti“, находящ се в [населено място], [улица]. АКАВИД ЕООД е наемател на обект „Confetti“, находящ се в [населено място], [улица]. Посочено е, че АКАВИД ЕООД желае да менажира обектите и извършва посочените в договора дейности в тях.

Съгласно чл. 1 от договора АКАВИД ЕООД се задължава да извърши цялостна услуга по дизайн, управление и контрол на обект „Confetti“, находящ се в [населено място], [улица]. С чл. 5, ал. 1 от договора е уговорено възнаграждение за Х. П. ООД в размер на 1 625,00 лв. Съгласно обясненията на управителя, при прекратяване на договора от 01.01.2021 г. обектът, находящ се в [населено място], [улица], е предаден обратно на Х. П. ООД заедно с останалата в него налична стока, във връзка с което са издадени фактури № 111/01.07.2020 г. и № 112/01.07.2020 г. Посочено е, че предаването на стоките е извършено в присъствието на управителите на двете дружества. При предаването не е било необходимо да се извършва превоз на стоките.

Органите по приходите са посочили, че доставчикът не е представил копия на фактури № 25/26.11.2019 г. и № 40/23.12.2019 г., доказателства за плащане, документи за произход на стоките, информация за място и дата на изпълнението на доставките, съхранение и транспорт на стоките, търговска кореспонденция и приемо-предавателни протоколи. При проверка в ИС „Контрол“, регистър „Дневници по ДДС“ органите по приходите са установили, че за периода от м. 11.2019 г. до м. 12.2019 г. АКАВИД ЕООД е декларирало покупки по фактури с предмет „стоки“ и „материали“ от рисков контрагент – Д. 2018 ЕООД с ЕИК[ЕИК]. Предвид изложеното ревизиращите органи са приели, че доставчикът не е доказал, че е притежавал фактурираното количество стоки, за да може да се прехвърли собствеността върху тях на получателя. В допълнение сочат, че АКАВИД ЕООД не е ангажирало писмени доказателства, доказващи счетоводното отразяване на доставките към жалбоподателя – не са представени счетоводни документи, от които да е видно осчетоводяване на придобиването и изписването на стоките по вид и количество, липсват доказателства за произход, документи за предаване и приемане, съхранение и транспортиране.

Предвид изложеното и на основание на чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, във връзка с чл. 6 от ЗДДС, за данъчни периоди м. 11.2019 г., м. 12.2019 г. и м. 07.2020 г. е начислен ДДС общо в размер на 4 216,91 лв. по издадените от АКАВИД ЕООД фактури.

На основание чл. 26, т. 2, във връзка с чл. 10 ал. 1 и ал. 2 от ЗКПО, декларираният счетоводен финансов резултат за 2019 г. е преобразуван в посока увеличение със стойността на отчетените разходи по фактури № 25/26.11.2019 г. и № 40/23.12.2019 г. общо в размер на 15 810,00 лв. Установена е данъчна основа за облагане с корпоративен данък – данъчна печалба в размер на 41 180,27 лв., върху която е начислен дължим данък в размер на 4 118,03 лв. при деклариран от ревизирия субект данък в размер на 2 537,03 лв.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221020005708-092-001/29.06.2021 г. от ревизиращия екип. Подадено е възражение с вх. № Р-22221020005708-ВЗР-001-И/12.07.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С. по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК, което е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с РА № Р-22221020005708-091-001/16.09.2021 г., издаден от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Д. С. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Ревизионният акт е връчен на 30.09.2021 г.

С ревизионния акт са установени допълнително задължения по ЗДДС общо в размер на 4 216,91 лв., в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит в същия размер по фактури № 25/26.11.2019 г., № 40/23.12.2019 г., № 111/01.07.2020 г. и

№ 112/01.07.2020 г., издадени от АКАВИД ЕООД през данъчни периоди м. 11.2019 г., м. 12.2019 г. и м. 07.2020 г. На основание чл. 26, т. 2 във връзка с чл. 10, ал. 2 от с.з. с РА е коригиран в посока увеличение декларираният финансов резултат за 2019 г. със сумата на отчетените разходи по фактури № 25/26.11.2019 г. и № 40/23.12.2019 г. в размер на 15 810,00 лв. В резултат на това за 2019 г. е начислен допълнително корпоративен данък в размер на 1 581,00 лв., ведно със съответните лихви за забава в размер на 194,57 лв.

РА е оспорен по административен ред на основание чл. 152 и сл. от ДОПК с жалба вх. № 53-03-2592/14.10.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С. и вх. № 23-22-1690/21.10.2021 г. по регистъра на дирекция ОДОП С., във връзка с която е постановено Решение № 1909/20.12.2021 г. на директора на ДОДОП С., с което същата е частично уважена относно установения с РА резултат за данъчен период м. 07.2020 г. – данък за внасяне в размер на 1 692,14 лв., като е определен данък за внасяне в размер на 637,23 лв., ведно със съответните лихви. Решаващият орган е отменил РА в частта на отказано право на приспадане на данъчен кредит по издадените от АКАВИД ЕООД фактури № 111/01.07.2020 г. и № 112/01.07.2020 г. общо в размер на 1 054,91 лв., като е приел за основателни възраженията на ревизираното дружество, че при упражняване на търговска дейност в посочения обект на [улица] въз основа на сключения договор с АКАВИД ЕООД са ползвани стоки, част от които са били налични при прекратяване на договора и предаването му обратно на Х. П. ООД. Счел е, че е доказано предаването им в самия обект, с което са спазени условията на чл. 24, ал. 1 и ал. 2 от ЗЗД за прехвърляне на собствеността.

Във връзка с начислен ДДС на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС за данъчен период м. 07.2020 г. в размер на 864,49 лв. за извършени продажби чрез ЕКАФП, органът е приел, че те не са надлежно декларирани в дневника за продажби и СД по ЗДДС за съответния или някой от следващите данъчни периоди, предвид липсата на представени доказателства за това от ревизираното лице. В тази част РА е потвърден, следователно след приспадане на ДДС по горепосочените фактури № 111/01.07.2020 г. и № 112/01.07.2020 г. от АКАВИД ЕООД е изменен РА относно данъчен период м. 07.2020 г., като е установен ДДС за внасяне в размер на 637,23 лв., ведно със съответните лихви.

В останалата част относно установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди м. 11.2019 г. и м. 12.2019 г., във връзка с фактури № 25/26.11.2019 г. и № 40/23.12.2019 г. от АКАВИД ЕООД и допълнително начисления корпоративен данък за 2019 г., ведно със съответните лихви, РА е потвърден, като са възприети мотивите на ревизиращия екип.

Решаващият орган приема, че доставчикът не е представил доказателства за закупуване, превоз и съхранение на стоки от съответния вид и количество, предвид това че предмет на доставките са хранителни продукти, чието съхранение изисква спазването на определени температурни условия /над 600 кг. база за сладолед, 90 кг. материали за сладолед и др./. Както ревизираното дружество, така и доставчикът не са представили доказателства за заплащане на дължимата цена. Жалбоподателят не е ангажирал доказателства за използване на стоките в рамките на независимата си икономическа дейност, тъй като само няколко дни след издаване на фактура № 40/23.12.2019 г. дружеството е преустановило личното осъществяване на дейност в търговския обект, находящ се [населено място], [улица]. Не са ангажирани доказателства за реализиране до края на календарната година на закупените

значителни количества база за сладолед.

Органът по приходите се е позовал на чл. 220, т. 4 и т. 5 от Директива 2006/112/ЕО, съгласно която фактура не може да бъде правомерно изготвена, ако съответната сделка не е осъществена, тъй като това би било в противоречие с разпоредбата на чл. 220 от Директива 2006/112/ЕО, регламентиращ условията за издаване на фактури. Представянето на фактури или декларации с невярно съдържание, както и всяко друго манипулиране на доказателствата, може да възпрепятства правилното събиране на данъка и следователно да застраши доброто функциониране на общата система на ДДС /в този смисъл - решение на СЕС от 07.12.2010 г. по дело С-285/09, т.49/. Поради изложеното е приел, че ползвайки право на приспадане на данъчен кредит по фактури, които не са обвързани с реални стопански операции от посочените в тях доставчици, жалбоподателят фактически участва в сделки, свързани с данъчна злоупотреба. Изложил е мотиви, че фактурата, която не документира реално осъществена облагаема доставка на стоки, е документ с невярно съдържание. От своя страна издаването и използването от получателя на фактура с невярно съдържание може да се счита за част от данъчна измама /в този смисъл е решение на СЕС от 07.12.2010 г. по дело С 285/09, т. 49/. Аналогично на това в решение по дело С 454/98, т. 62 е прието, че общностното право не изключва възможността държавите-членки да считат съставянето на фиктивни фактури, посочващи неправомерно ДДС, като опит за данъчна измама и да прилагат в тези случаи глобите или санкциите, специално предвидени в националните им законодателства. Направен е извод, че възползвайки се от правото си на данъчен кредит, посредством т.нар. „нередовни фактури”, лицето се е стремяло към неправомерно облагодетелстване.

Предвид изложеното е прието, че отчетените за данъчен период м. 11 и м. 12 на 2019 г. разходи по фактури № 25/26.11.2019 г. и № 40/23.12.2019 г. не са документално обосновани по смисъла на ЗКПО, поради което е увеличен с тяхната стойност счетоводният финансов резултат за 2019 г., което е довело до формиране на по-голяма от декларираната данъчна печалба, съответно – до допълнително начислен корпоративен данък.

Решението е връчено на ревизираното лице на 21.12.2021 г. по електронен път съгласно удостоверение за връчване на л. 32.

РА е оспорен по съдебен ред пред Административен съд София-град с жалба вх. № 53-04-5/04.01.2022 г. по описа на ДОДОП С. в частта, потвърдена с решението на директора на ДОДОП С., във връзка с което е образувано настоящото съдебно производство.

По делото е приобщена цялата преписка от ревизионното производство, съдържаща събраните в хода му материали, както и писмени доказателства, представени от жалбоподателя с оглед доказване на твърденията му. По доказателствено искане на същия е допусната съдебно-счетоводна експертиза, по която е представено заключение, прието от страните без оспорване, както и допълнително такова по допълнително поставени от жалбоподателя въпроси, което също не е оспорено. Заключениеята на вещото лице - основно и допълнително, се кредитират от съда като компетентно и безпристрастно изготвени, предвид професионалната квалификация на експерта и липсата на данни за заинтересованост от изхода на делото, както и отговорящи на поставените въпроси. Същите са приобщени към доказателствената съвкупност по делото и ще бъдат взети предвид при

постановяване на съдебното решение.

Заключението на ССЧЕ съдържа установяване на вещото лице, че фактурите, предмет на спор между страните, са отразени в дневниците за покупки на жалбоподателя и в неговите СД по ЗДДС по периоди. В отговор на въпрос № 3 е посочено, че разходите за придобиване на стоки, предмет на фактурите по т. 1, са намерили отражение в счетоводния финансов резултат на Х. П. ООД за съответната година, съответно са отразени в разходната част на отчета за приходи и разходи чрез статия „Отчетна стойност на изписаните стоки“. Относно последващата реализация на стоките експертът е установил, видно от хронологичните регистри на Х. П. ООД на счетоводна сметка 302 „Материали“, че материалните запаси са заприхождавани и изписвани стойностно. Конкретно е констатирано въз основа на представени на експертната извлечения от счетоводството на дружеството жалбоподател, че към 31.12.2019 г. крайното дебитно салдо е в размер на 2100,93 лв., а към 31.08.2020 г. крайното дебитно салдо е в размер на 7 645,87 лв., което сочи, че материалите, които са закупени по процесните фактури, са изписани, но понеже това е стойностно водено - от експертната не може да се направи категоричен извод за това.

Относно отразяване на процесните доставки в дневниците за продажби на доставчика вещото лице е констатирало, че по делото няма приложени дневници за продажбите по ЗДДС на АКАВИД ЕООД, нито има данни за направена служебна проверка в хода на ревизията в служебните регистри на НАП, поради което не може да се даде категоричен отговор на този въпрос. Посочено е, че по делото е приложена Аналитична хронологична ведомост на АКАВИД ЕООД, от която се установява, че по процесните фактури са взети следните счетоводни операции:

- Дебит смет. см-ка 411 "Клиенти";
- Кредит смет. см-ка 4532 "Начислен ДДС продажби";
- Кредит смет. см-ка 702 "Приходи от продажба на стоки".

Въз основа на последното експертът е направил извод, че в счетоводството на АКАВИД ЕООД е начислен ДДС по продажбите, както и е начислен приход от сделката.

Разпитан е свидетел - Т. Т. Г., която е очевидец на събитията, свързани със спорните доставки, предвид това че е била наета от двете страни по тях - доставчик и получател. Съгласно изложеното от същата в проведения в открито съдебно заседание разпит, през процесните периоди е работила на 4 часа в „Х. парк“ и на 4 часа в „Акавид“, и в двете дружества като салонен управител и администратор. Споделя, че двете фирми са с една и съща дейност и „като цяло става въпрос за един вид сладолед, който се продава и на двете места“. Дружеството Акавид се помещава на [улица], а Х. парк е на [улица]. Двете дружества имали взаимоотношения помежду си и „работници, които са работили на едно място, изпращали са готвачи за консултации“. Работили „като франчайз в „Х. парк“, „като една марка“. Дружеството предлагало около 60 вида сладолед, базата за сладолед варираща от всичките тези 60 вида материали - различни сметани, желета и др. Когато готвачите и сладкарите виждали, че тръгва да изтича срокът и е останало половината вещество, я пращали на другия обект, за да не се застоява.

Управителят решавал коя стока да се прехвърли, те си комуникирали постоянно. Самото транспортиране, съгласно показанията на свидетеля, ставало с кола - или от управителя, или например от някой от готвачите. Суровините и заготовките се съхранявали в пластмасови кутии от 5 кг. Във връзка с последната фактура заявява, че тогава „Акавид“ прекратило дейност и всичките материали, които са около 50 - 60 вида, всичко каквото е останало е включено в един опис. Съдът кредитира свидетелските показания като ясни и непротиворечиви, както и изхождащи от лице, което не е заинтересовано от изхода на делото и е било свидетел на изложените събития.

При така установената фактическа обстановка съдът прави следните правни изводи:

Жалбата до съда е подадена чрез дирекция ОДОП С. на 04.01.2022 г., в срока и по реда на чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Жалбоподателят има правен интерес от оспорване като адресат на РА, с който в негова тежест са определени задължения. Изпълнена е предвидената в чл. 156, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК задължителна процесуална предпоставка за оспорване по съдебен ред, а именно – предварителен административен контрол на РА по чл. 152 и сл. от ДОПК. С оглед на изложеното жалбата е процесуално допустима и следва да бъде разгледана по същество.

Разгледана по същество жалбата е неоснователна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдебният контрол за законосъобразност и обосновааност на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

На основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията в 14-дневен срок от подаването на възражение или от изтичането на срока за подаване на възражение срещу РД. В случая РА № Р-22221020005708-091-001/16.09.2021 г. е издаден от С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и Д. С. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. Възложителят на ревизията е оправомощен като орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед № РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С.. Ръководителят на ревизията е определен със заповедта за възлагане на ревизия и заповедите за изменението ѝ, издадени от възложителя на ревизията. Следователно РА е издаден от компетентен орган съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК и Тълкувателно решение № 5 от 13.12.2016 г. по тълк. д. № 10/2016 г. на ОСС на ВАС, I и II колегия.

Актът е издаден като електронен документ, подписан е с валидни квалифицирани електронни подписи на издателите му, за което към ревизионната преписка са представени доказателства, и съгласно чл. 3, ал. 2 от Закон за електронния документ и електронните удостоверителни услуги (ЗЕДЕУУ) отговаря на предвидената в закона писмена форма. Същият е мотивиран с констатациите, изложени в РД, който съгласно чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна негова част. Съдържа и разпоредителна част в табличен вид с посочване на вид, основание, период и размер на установените данъчни задължения. Следователно от формална страна РА е издаден в предвидената

от закона форма и има изискуемото съдържание.

В ревизионното производство не са допуснати съществени процесуални нарушения, предприетите процесуални действия са извършени по съответния ред, не са нарушени правата на ревизираното лице като страна в производството. Не са допуснати нарушения на основни принципи на данъчния процес, както твърди жалбоподателят. Органите по приходите са събрали всички възможни, необходими и относими към данъчното облагане на лицето доказателства. Изискали са от същото представяне на документи и са извършили по своя инициатива насрещна проверка на доставчика. Поради това е изпълнено изискването за служебно начало и събиране на доказателства, както в полза на фиска, така и в полза на ревизираното лице.

Предмет на спор между страните са допълнително установените задължения по ЗДДС в резултат на отказано право на приспадане на данъчен кредит по фактури № 25/26.11.2019 г. и № 40/23.12.2019 г., издадени от АКАВИД ЕООД през данъчни периоди м. 11.2019 г. (в размер на 2037,00 лв.) и м. 12.2019 г. (в размер на 1125,00 лв.). По отношение на допълнително начислен ДДС на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС за данъчен период м. 07.2020 г. в размер на 864,49 лв. жалбоподателят не излага доводи и възражения за незаконосъобразност на РА. Аналогично не излага конкретни оплаквания срещу констатациите относно установения корпоративен данък, начислен на основание чл. 26, т. 2, във връзка с чл. 10, ал. 2 от с.з. за 2019 г., в резултат на увеличение на счетоводния финансов резултат със сумата на отчетените разходи по фактури № 25/26.11.2019 г. и № 40/23.12.2019 г. в размер на 15 810,00 лв. В резултат на това за 2019 г. е начислен допълнително корпоративен данък в размер на 1 581,00 лв., ведно със съответните лихви за забава в размер на 194,57 лв.

Правото на приспадане на данъчен кредит е обусловено от кумулативното осъществяване на материалноправните предпоставки на регламентирания в ЗДДС сложен фактически състав, който наред с притежаването на данъчния документ по чл. 71, т. 1 ЗДДС изисква и установяването на реално получаване на стоките или услугите по облагаемата доставка. Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Следователно за признаване правото на приспадане на данъчен кредит следва да са получени стоки или услуги по облагаеми доставки. Наличието на доставка е първото условие за признаването на данъчен кредит. Понятието е легално дефинирано в чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС. Доставка е налице, когато има прехвърляне на собственост или други вещни права върху стока, а в случаите, при които се претендира право на приспадане на данъчен кредит за извършени услуги, следва да се установи и докаже по какъв начин са извършени същите и с какъв ресурс. Механизмът на данъка върху добавената стойност предполага наличие на реална доставка като условие за възникване на правото на данъчен кредит, а не само документалното оформяне на стопанските операции.

Правото на приспадане на данъчен кредит възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем, арг. от чл. 68, ал. 2 ЗДДС. Следователно,

за да възникне право на приспадане на данъчен кредит следва да е осъществена реална доставка, която изпълнява критериите на чл. 6 и чл. 9 ал. 1 ЗДДС, както и да са налице предвидените в чл. 71, т. 1 ЗДДС документи. Съгласно чл. 25 ЗДДС доставката, извършена от задълженото лице, се окачествява като данъчно събитие. На датата на възникването му се поражда задължение за доставчика да начисли данъка и корелативно свързаното с него право на получателя да ползва данъчен кредит. При условие че са издадени фактури и е начислен данък, без да е налице фактически извършена стопанска операция, няма основание за възникване на данъчен кредит, предвид разпоредбата на чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, във връзка с чл. 6 и чл. 9, ал. 1 ЗДДС.

Съгласно чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС, когато стоките или услугите се използват за целите на извършените от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът – регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Следва да се посочи, че по аргумент от чл. 154 от Гражданския процесуален кодекс (ГПК) в тежест на жалбоподателя, като лице, черпещо изгодни за себе си правни последици – претендираното право на данъчен кредит, е да докаже реалността на процесните доставки, за което са му дадени указания с разпореждането за насрочване на делото. Предметът на доставката, по която се претендира приспадане на данъчен кредит определя обстоятелствата, които подлежат на доказване във всеки отделен случай.

По делото е безспорно, че за ревизираните периоди Х. П. ООД осъществява ресторантьорска дейност в нает обект /кафе-бистро/, находящо се в [населено място], [улица].

По делото са представени процесните фактури № 25/26.11.2019 г. и № 40/23.12.2019 г., издадени от АКАВИД ЕООД, които са с предмет „база за сладолед 390 кг.“, „сладолед материали“ и „прясна паста“, съответно „база за сладолед 2225 кг.“ по втората фактура.

В случая двете фактури не са придружени с транспортни документи, заявки за доставка, приемо-предавателни протоколи или други документи, изхождащи от страните по тях, чрез които да се установява предаване на стоките. Последните са родови такива и съгласно чл. 24, ал. 2 от ЗЗД собствеността се прехвърля, щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. В случая липсват оформени между страните документи, които да установяват такова прехвърляне, както се посочи, липсват и данни относно заявени доставки на стоки от вида на фактурираните.

В настоящия случай, както са посочили органите по приходите, предмет на доставки са хранителни стоки, които изискват транспортът им да се извърши при специален температурен режим с хладилен камион, за което по делото липсват данни да е изпълнено. Не се представят доказателства, че жалбоподателят или доставчика му разполагат с такова превозно средство или че са ползвали наето такова, съответно липсват доказателства за получена транспортна услуга от трето лице, което отговаря на тези изисквания. В тази връзка не се кредитират от съда твърденията на свидетеля, че превозът бил извършван от управителя или служител, който

има път към обекта. Дори и да е така, липсват доказателства за приемане на стоките в обекта на дружеството жалбоподател. Всичко гореизложено води до извода, че не е доказано предаването на стоките, съответно преминаване на собствеността върху тях върху дружеството жалбоподател.

Не е доказано също така, че получени по доставките стоки са използвани за независимата икономическа дейност на Х. П. ООД за извършване на последващи облагаеми доставки. Това не е успяло да констатира и вещото лице въз основа на представените по делото доказателства и на данните от счетоводството на дружеството жалбоподател. Изрично е посочено, че изписването на стоки е само стойностно и не може да се направи категоричен извод за техния вид, а освен това констатациите на експертизата са, че то е станало в периода от м. 01.2020 г. до м. 08.2020 г., в който период обектът не е стопанисван от жалбоподателя. Следва да се отбележи, че между кориците на делото липсват фактури за извършени от жалбоподателя доставки на идентични стоки или на такива за които да е ясно, че са произведени чрез влагане на процесните по доставките от АКАВИД ЕООД, относими към период след издаване на спорните фактури, а именно след 12.2019 г. Представени са фактури за извършени доставки от Х. П. ЕООД в периоди, предхождащи посочения. Конкретно се установява, че през месеци 01, 02 и 03 на 2019 г. са издавани фактури към Е. ПИКОЛА ИТАЛИЯ ЕООД, включващи хранителни стоки и кухненско оборудване (представени са ф-ри № 10...01/21.03.2019 г., № 0...07/26.02.2019 г., № 0...06/18.02.2019 г., № 0...05/12.02.2019 г., № 0...04/31.01.2019 г.).

Относно другите две фактури, издадени от АКАВИД ЕООД през м. 07.2020 г. - № 111 и № 112, установява се, че те са свързани със сключен с Х. П. ЕООД договор от 01.01.2020 г., съгласно който Х. П. ООД е наемател на обект „Confetti“, находящ се в [населено място], [улица], а АКАВИД ЕООД е наемател на обект „Confetti“, находящ се в [населено място], [улица]. Посочено е, че страните желаят да бъдат извършени подобрения и оптимизация в мениджмънта на заведение „Confetti“, находящо се на територията на стопанисваните от двете страни обекти, като втората страна (АКАВИД ЕООД) е дружество с опит в областта на ресторантьорството и производството на сладкарски изделия. При тази обстановка с договора страните се съгласяват, че Х. П. ООД възлага на АКАВИД ЕООД да извърши цялостна услуга по дизайн, управление и контрол на обект „Confetti“, находящ се в [населено място], [улица], включващ „дизайн и архитектура“, „персонал и обслужване“, „храни и напитки“, „реклама“, „разрешителни, лицензи, договори“. Договорът е сключен за срок от две години, с възможност да бъде продължен за още две години при удовлетвореност на възложителя. Във връзка с посочения договор от дружеството жалбоподател са издавани на АКАВИД ЕООД фактури с предмет „чл. 5, ал. 1 от договор от 1.01.20 г.“ и „префактуриране на ел. енергия“ през периоди м. 02, м. 03, м. 05 и м. 06. 2020 г. Съгласно обяснителна записка от управителя на АКАВИД ЕООД, при прекратяване на описания договор с Х. П. ООД обектът е предаден на дружеството с наличната в него стока, за което са издадени фактури № 111/01.07.2020 г. и № 112/01.07.2020 г., поради което не е ползвана транспортна услуга. Съдът констатира, че по делото не е представено

съглашение в писмен вид, с което страните се съгласяват да се прекрати предсрочно договорът.

Видно от гореизложеното, непосредствено след процесните доставки от АКАВИД ЕООД от м. 11 и м. 12.2019 г. Х. П. ООД е преустановило дейност в обекта, като е предало същия за управление на АКАВИД ЕООД до 01.07.2020 г., когато отново е поел управлението. Следователно доставените стоки не са реализирани от дружеството жалбоподател в следващите издаването на фактурите месеци. В тази връзка и експертизата не дава категоричен отговор. Обстоятелството, че стоките не са заведени аналитично, а само стойностно, както и че са изписани в периода 01.2020 г. – 08.2020 г., е основание съдът да приеме, че не е доказано влагането на стоките, получени от АКАВИД ЕООД, за извършване на последващи облагаеми доставки.

В допълнение следва да се посочи, че не е установено извършено плащане от страна на дружеството жалбоподател на стойността на фактурите. Последното не е установено от съдебната експертиза, а жалбоподателят не представя доказателства в този смисъл. Липсата на разплащане между страните по фактурите също е индикация, че доставки реално не са извършени между тези лица и няма разместване на имущество между тях.

Предвид всичко изложено дотук настоящият съдебен състав намира, че в случая по отношение на доставките от АКАВИД ЕООД, документирани с фактури № 25/26.11.2019 г. и № 40/23.12.2019 г., не са налице предпоставките на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС за възникване в полза на Х. П. ООД на право на данъчен кредит.

Фактурата като първичен счетоводен документ има за цел да отрази вече осъществили се факти в обективната действителност – обобщени чрез понятията за стопанска операция по възприетата технология на ЗСч и за доставка на стоки по смисъла на ЗДДС. Възникналите факти преди издаването на една фактура следва да могат да бъдат доказани с предвидените в закона способности и по-конкретно доказателствени средства, които установяват относими обстоятелства към действителното осъществяване на доставка от съответния вид. Предвид неустановеното получаване от жалбоподателя на стоките по фактурите и недоказаното им влагане в последващи облагаеми доставки, не е осъществен пораждащия правото на приспадане на данъчен кредит юридически факт по чл. 68, ал.1, т.1 и чл. 69, ал.1, т.1 ЗДДС. Отразяването на фактурите в счетоводството на получателя, а и на доставчика, не е основание за обратния извод, доколкото правото на данъчен кредит възниква в резултат от реализиране на данъчното събитие – облагаема доставка на стока или услуга, а не на осчетоводяването ѝ, което е вторично действие. Неизпълнението на последното води до други последици – например административнонаказателна отговорност, а не признаване или отричане на данъчен кредит.

По отношение цитираната от жалбоподателя практика на СЕС следва да се посочи, че горните мотиви са съобразени с трайната практика на Съда на Европейския съюз, според която задължителна материалноправна предпоставка за възникване правото на данъчен кредит е наличието на действително извършена облагаема доставка на стоки и/или услуги към лицето, посочено в данъчния документ като получател на доставката. Според

постоянната съдебна практика правото на данъчно задължените лица да приспадат от ДДС, на които са лица-платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки или за получени от тях услуги, представлява основен принцип за въведената със законодателството на ЕС обща система на ДДС. Реалното извършване на облагаема доставка на стоки или услуги е задължително условие за възникване на правото на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал.1, т.1 ЗДДС, без което то не може валидно да се упражни по чл. 71, т.1 ЗДДС. При положение че органите по приходите са стигнали до констатации за липсата на облагаеми доставки, при оспорване националната юрисдикция трябва да извърши глобална преценка по приложимите във вътрешното й право правила за доказване на всички елементи и фактически обстоятелства, за да определи дали това данъчно задължено лице има или не право на приспадане по тези доставки. Само ако при тази преценка установи, че доставките са реално осъществени и впоследствие стоките са използвани от получателя за целите на негови облагаеми сделки, правото на приспадане не може да се откаже. Едва след това националната юрисдикция проверява дали това право не е изключено поради обективни данни, че данъчно задълженото лице, получило стоките или услугите, е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която го обосновава, е част от данъчна измама, извършена от доставчика или друг стопански субект нагоре или надолу по веригата доставки (решение на СЕС от 06.12.2012 г. по дело C-285/11 – т. 44 и 45). Ако реалността на доставките не се докаже в процеса, правото на приспадане на данъчен кредит не може да се счита възникнало, фактическото му упражняване като ненадлежно не подлежи на зачитане, независимо от (не)добросъвестността на данъчно задълженото лице - получател на стоките или услугите по фактура.

Принципно основателни са възраженията на жалбоподателя относно липсата на задължение същия да доказва произход на стоките от предходен доставчик, както и изпълнение на задълженията на прекия му доставчик по деклариране и внасяне на данъка в бюджета. В случая обаче по делото е останало недоказано, че Х. П. ООД фактически е получило фактурираните стоки, приело ги е в обекта си, както и че ги е използвал в търговската си дейност за извършване на последващи облагаеми доставки. Жалбоподателят е този, който следва да докаже, че реално е получил процесните доставки на стоки и/или услуги, респ. че същите са изпълнени от доставчика/ците, които са издали фактурите, документиращи тези доставки. В този смисъл са и решенията на СЕС по дело C-152/02 и по дело C-324/11, в които Съдът е приел, че материалноправните условия за възникване на правото на приспадане на ДДС включват следното: 1) доставчикът, както и получателят, да са данъчнозадължени лица (действащи в това си качество); 2) получените стоки или услуги (по облагаема доставка) да са използвани от получателя за нуждите на собствените му облагаеми сделки; 3) получателят да притежава фактура, удостоверяваща действителното извършване на доставката, която съдържа данните, уредени в чл. 226 от Директива 2006/112/ЕО. Изискуемите предпоставки съгласно изложеното тълкуване на приложимото право не са доказани в случая от жалбоподателя, независимо от наличието или не на данъчна измама и евентуално участие или знание на същия за нея. Предвид

последното и с оглед гореизложените мотиви, липсата на реално извършени доставки изключва изследване на въпроса относно наличие на злоупотреба с правото на данъчен кредит.

Предвид гореизложеното изводите на органите по приходите, че не е налице реалност на доставките, тъй като не са изпълнени изискванията на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1, вр. чл. 6 ЗДДС, са правилни и законосъобразни, поради което жалбата на Х. П. ООД следва да бъде приета за неоснователна. С оглед констатациите на настоящите мотиви в частта по ЗДДС, се налага изводът, че са налице основанията по чл. 26, т. 2, във вр. с чл. 10, ал. 2 от ЗКПО.

Посочените норми се отнасят до случаите на констатирани счетоводни разходи, които не са документално обосновани. Нормата на чл. 10, ал. 1 от ЗКПО изисква, за да бъде признат за данъчни цели, разходът да бъде документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството, отразяващ вярно стопанската операция. Безспорно разходите по спорните фактури, зад които не стоят реални доставки на стоки, не отразяват стопанска операция, която стои извън тях и е основание за издаването им, следователно не са документално обосновани. В такива случаи чл. 26, т. 2 от ЗКПО предвижда, че не се признават за данъчни цели разходи, които не са документално обосновани по смисъла на този закон.

В случая фактическите установявания сочат издаване на фактури за доставки на стоки, без те да са реално осъществени и същите не следва да се признават за данъчни цели, тоест да се включват в разходите на данъчно задълженото лице при изчисляване на счетоводния му финансов резултат. С неправомерното намаляване на финансовия си резултат с разходите по процесните фактури ревизираното лице се е отклонило от данъчно облагане, като е заплатило по-малък от дължимия данък спрямо данъчния му финансов резултат – данъчна печалба в размер на 15 810,00 лв., изчислен, без да се вземат предвид разходите по двете фактури от АКАВИД ЕООД. Съгласно цитираните законови текстове със стойността на тези сделки законосъобразно органите по приходите са увеличили финансовия резултат на жалбоподателя за периода 2019 г. и правилно са определили допълнителен корпоративен данък.

Както бе посочено, по отношение на допълнително начислен ДДС на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС за данъчен период м. 07.2020 г. в размер на 864,49 лв. жалбоподателят не излага доводи и възражения за незаконосъобразност на РА. Задължението е определено в резултат от констатирани наличия на извършени продажби чрез ЕКАФП, който не са декларирани в дневника за продажби и справка-декларация по ЗДДС. Дружеството-жалбоподател по същество не оспорва констатацията, както и не представя доказателства, от които да се установяват различни факти.

По така изложените съображения съдът в настоящия състав приема жалбата за неоснователна, а оспореният ревизионен акт - за законосъобразен в оспорената част.

Предвид гореизложеното и на основание чл. 175, ал. 1 от ДОПК, за неплатените в законоустановените срокове публични задължения се дължи лихва, поради което и в частта на начислени лихви РА е законосъобразен.

С оглед крайния изход на делото и заявената претенция от процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение за разглеждане на делото пред настоящата инстанция, на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, във връзка с чл. 7, ал. 2, т. 2, вр. с чл. 8, ал. 1 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, при материален интерес общо по ЗДДС и ЗКПО в размер на 6 382,43 лв. (главница и лихви) съдът следва да присъди в полза на НАП сумата от 938,24 лв. (деветстотин и дванадесет лева и деветдесет стотинки).

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, III отделение, 16-ти състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на Х. П. ООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], срещу Ревизионен акт № Р-22221020005708-091-001/16.09.2021 г., издаден от С. Т. К. – орган, възложил ревизията, и Д. С. С. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1909 от 20.12.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Национална агенция за приходите, с които са установени допълнително задължения по ЗДДС, както следва: в размер на 2037,00 лв. и лихва в размер на 318,59 лв., за данъчен период м. 11.2019 г. и в размер на 1125,00 лв. и лихва в размер на 166,26 лв. за данъчен период м. 12.2019 г., по фактури № 25/26.11.2019 г. и № 40/23.12.2019 г., издадени от АКАВИД ЕООД, в резултат от отказано право на данъчен кредит; в размер на 864,49 лв. и лихва в размер на 95,52 лв., на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС за данъчен период м. 07.2020 г., както и е начислен допълнително корпоративен данък по ЗКПО в размер на 1 581,00 лв. за 2019 г., ведно със съответните лихви за забава в размер на 194,57 лв.

ОСЪЖДА Х. П. ООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], да заплати на Национална агенция за приходите разноси по делото в размер на 938,24 лв. (деветстотин тридесет и осем лева и двадесет и четири стотинки), представляващи юрисконсултско възнаграждение.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

Съдия: